

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación —CFF— regula la figura de la devolución de contribuciones por saldo a favor y pago de los indebido, estableciendo los parámetros legales que deberán observar las autoridades fiscales competentes. En este tenor, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa —TFJA— ha recogido el sentido de la disposición aludida del CFF y ha dilucidado su distinción en cuanto al origen del derecho subjetivo a la devolución. Veamos el identificador 35466 con Rubro: *ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DISTINCIÓN ENTRE PAGO DE LOS INDEBIDO Y SALDO A FAVOR.*

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

VI-TASR-XXVII-36

ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DISTINCIÓN ENTRE PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR.- Del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se desprende que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales; y no obstante que ambas causas de **devolución** deberían considerarse como procedentes conforme a las leyes fiscales, el legislador consideró prudente hacer la distinción, de tal forma que la **devolución** puede tener como origen un error de hecho o de **derecho** que tenga como consecuencia el pago de una cantidad que no se tenía obligación de cubrir, lo que se traduce en un pago indebido; sin embargo, el precepto en análisis prevé además de la causa anterior, la **devolución** de cantidades que procedan de conformidad con las leyes fiscales, las cuales no derivan de un error de hecho o de **derecho**, sino como resultado de aplicar los procedimientos previstos en las leyes fiscales y que posteriormente dé como resultado una cantidad mayor a la que al final debía pagarse, como lo es el caso del saldo a favor. (31)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2421/07-13-01-7.- Resuelto por la Primera Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 10 de agosto de 2009, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora por Ministerio de Ley: María Antonieta Rodríguez García.- Secretaria: Lic. Isela Pérez Silva.

R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 24. Diciembre 2009. p. 250

Ahora bien, en el caso de los saldos a favor, cuyo derecho subjetivo a la devolución nace con motivo del cálculo y la presentación de una declaración del ejercicio o definitiva, como el caso del Impuesto al Valor Agregado —IVA— la autoridad fiscal ha sostenido el criterio de negar las solicitudes, bajo el argumento de que el contribuyente no acreditó el origen de los recursos, que utilizó para solventar los gastos que generaron el acreditamiento del IVA y su saldo a favor.

Resulta relevante señalar, que se ha detectado que el SAT *no invoca en sus resoluciones el precepto legal que prevé la obligación de acreditar el origen de los recursos* usados para solventar los gastos que generaron el acreditamiento del IVA y el saldo a favor como se ha referido, luego puede concluirse que la autoridad incurre en el error de establecer cargas excesivas o simplemente un requisito adicional, a los establecidos para realizar el acreditamiento del impuesto referido en los términos del artículo 5 de la Ley del IVA.

Debido a lo anterior, es importante valorar la trascendencia de que el contribuyente solicitante, aporte en la secuela administrativa los documentos idóneos y los requeridos por la autoridad como pólizas, contratos, papeles de trabajo y estado de cuenta bancario, *p.e.*, para no incurrir en el pretexto de que no acreditó el origen de los recursos.

El SAT no considera dentro de sus estudios el criterio del TFJA que se ha sostenido desde 2016, véase el identificador 43204 cuyo rubro se presenta en seguida:

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

VIII-P-1aS-91

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PARA EFECTOS DE SU ACREDITAMIENTO, NO RESULTA NECESARIO QUE SE COMPRUEBE EL ORIGEN DE LOS RECURSOS EMPLEADOS PARA EL PAGO DE LA CONTRAPRESTACIÓN QUE MOTIVÓ EL ENTERO Y LIQUIDACIÓN DE DICHA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.- De conformidad con el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para efectuar el acreditamiento del aludido impuesto, deberán reunirse los siguientes requisitos: 1) que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes estrictamente indispensables para la realización de actividades, por las que se deba pagar el impuesto previsto por la Ley de la materia o se les aplique la tasa 0%; 2) que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 3) que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate; y 4) que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o.-A de la Ley de este impuesto, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma, con excepción de lo previsto en la fracción IV de dicho artículo. Sin que del precepto legal en

SISTEMA DE CONSULTA DE TESIS Y JURISPRUDENCIA DEL TFJA. *Listado de Tesis*

cuestión se desprenda como requisito el acreditamiento de la realización de todas y cada una de las operaciones efectuadas para la obtención de los recursos destinados al pago de la contraprestación; por tanto, para efectos del acreditamiento del impuesto al valor agregado, el contribuyente no tiene la obligación de comprobar el origen de los recursos empleados para el pago de la contraprestación que dio origen a la carga tributaria, así como la realización de las operaciones para su obtención. Lo anterior, con independencia de que la autoridad hacendaria pueda ejercer sus facultades de comprobación en contra del contribuyente, con el objeto de verificar la procedencia de dichos recursos y el cumplimiento de obligaciones fiscales en relación a los mismos.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1299/15-03-01-6/1390/16-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 27 de septiembre de 2016, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Ana Patricia López López.
(Tesis aprobada en sesión de 8 de diciembre de 2016)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 7. Febrero 2017. p. 617

Luego, consideremos que en términos del criterio sostenido por el TFJA y del alcance del Artículo 5 de la Ley del IVA *no hay un requisito para el acreditamiento que se traduzca en demostrar las operaciones efectuadas para la obtención de los recursos* destinados al pago de la contraprestación y; por tanto, no tiene la obligación de comprobar el origen de los recursos empleados.

Finalmente, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente —Prodecon— se suma a dicho criterio, refiere un caso concreto y residente del Estado de México analizándolo en criterio jurisdiccional: Valor agregado / Clave: 47/2021 / Publicación: 24 de junio de 2021 consultable aquí https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/bannerPrincipal/2021/criterios_6ta_so_ctn.pdf

CRITERIO JURISDICCIONAL 47/2021

VALOR AGREGADO. DEVOLUCIÓN. ES ILEGAL NEGARLA BAJO EL ARGUMENTO DE QUE PARA EFECTOS DEL ACREDITAMIENTO DEBE DEMOSTRARSE EL ORIGEN DE LOS RECURSOS CON LOS QUE SE PAGARON LAS EROGACIONES DE LOS QUE DERIVÓ. El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. Por su parte, el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Ley del IVA) señala que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esa Ley, la tasa que corresponda según sea el caso; mientras que el artículo 5 en sus fracciones

"2021, Año de la Independencia"

Secretaría Técnica

I, II y III, del mismo ordenamiento legal, establece que para que sea acreditable el Impuesto al Valor Agregado (IVA), debe corresponder a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar ese impuesto o a las que se les aplique la tasa del 0%; que el IVA haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales y que haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate. Debido a lo anterior, el Órgano Jurisdiccional estimó ilegal que la autoridad fiscal negara la solicitud de devolución de la contribuyente, bajo el argumento de que no acreditó el origen de los recursos que utilizó para solventar los gastos que generaron el acreditamiento del IVA y su saldo a favor; lo anterior en razón de que no citó el precepto legal que prevea tal obligación, por lo que el juzgador estimó que la autoridad está imponiendo un requisito adicional a los establecidos en el artículo 5 de la Ley del IVA para realizar el acreditamiento del impuesto referido. Cabe señalar que la actora durante el trámite de la solicitud de la devolución aportó los documentos requeridos por la autoridad (contrato de préstamo de dinero entre particulares y estado de cuenta bancario), con los que pretendió demostrar el origen de los recursos, los cuales no fueron debidamente valorados por la autoridad fiscal.

Juicio Contencioso Administrativo en la vía ordinaria. Primera Sala Regional Norte-Este del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. 2021. Sentencia pendiente de que cause estado.

Es importante conocer los casos concretos, pueden tener particularidades. Ponte en contacto. Servicios a tu Servicio.